

I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Organisasi merupakan hubungan kerjasama dari orang-orang yang menjalankan usaha untuk mencapai suatu tujuan. Berdasarkan tujuannya organisasi dibedakan menjadi dua, yaitu organisasi publik dan organisasi perusahaan. Organisasi publik yaitu organisasi nonprofit yang tujuan utama melayani kepentingan umum sedangkan organisasi perusahaan yaitu organisasi yang didirikan dengan tujuan komersil dan semua tindakan bermotif laba (Nurmala, Unteawati, dan Irawan, 2018). Perbedaan dari organisasi publik dengan organisasi perusahaan itu sendiri terletak pada hasil yang dicapai, jika organisasi publik tidak untuk mencari laba/keuntungan sedangkan organisasi perusahaan untuk mencari laba/keuntungan. Selain itu, organisasi publik dilandasi dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sedangkan organisasi perusahaan dilandasi berdasarkan laba atau ruginya bagi perusahaan.

Dalam menjalankan organisasi publik, hal yang terpenting yaitu melakukan penyusunan anggaran. Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, beban, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode. Pada dasarnya anggaran adalah jumlah yang harus ditargetkan dan diperoleh pemerintah daerah. Pemerintah daerah dapat dikatakan telah menjalankan anggaran dengan baik apabila realisasi mampu mencapai anggaran. Sebaliknya, pemerintah daerah dikatakan kurang baik dalam menjalankan anggaran apabila realisasi tidak mencapai anggaran atau melebihi anggaran yang telah ditetapkan. Apabila realisasi sesuai dengan anggaran maka hal tersebut adalah hal yang seharusnya, tetapi apabila realisasi tidak sesuai dengan anggaran maka harus dikendalikan terkait penyebab tidak tercapainya target anggaran (Mustafa dan Anugranita, 2016). Salah satu realisasi anggaran yang biasanya tidak tercapai dan harus dikendalikan yaitu realisasi anggaran biaya operasional. Anniswa (2020) menyatakan semua biaya operasional harus

dikeluarkan untuk mengetahui besarnya anggaran yang diperoleh. Dalam penganggaran biaya operasional yang akan dikeluarkan dibutuhkan kejujuran dan ketelitian agar tidak terjadi kesalahan, kecurangan yang mengakibatkan penyimpangan atau tidak tercapainya anggaran biaya operasional. Pada biaya operasional terdapat biaya tidak terduga. Biaya tidak terduga merupakan biaya yang kegiatannya tidak biasa dan tidak diharapkan berulang seperti adanya virus, bencana alam, bencana sosial, dan pengeluaran yang tidak terduga lainnya, sehingga menyebabkan target anggaran biaya operasional tidak tercapai dan harus dikendalikan (Halim dan Kusufi, 2012).

Harahap (2001), menyatakan jika terjadi penyimpangan atau varians di dalam pelaksanaannya realisasi anggaran, harus dianalisis sebab terjadinya penyimpangan tersebut menggunakan analisis varians. Tanpa adanya analisis realisasi anggaran yang lebih mendalam tentang penyimpangan tersebut maka potensi untuk terulang lagi di masa mendatang menjadi besar. Tujuan analisis penyimpangan tersebut yaitu untuk mencari penyebab penyimpangan supaya tidak terulang lagi di masa mendatang dan agar penyusunan anggaran di kemudian hari menjadi lebih relevan dengan situasi yang ada. Analisis realisasi anggaran memiliki fungsi kontrol atau pengendalian dari pelaksanaan anggaran, sehingga dapat menjadi dasar evaluasi bagi manajemen dalam merencanakan anggaran di masa yang akan datang.

Dalam organisasi publik, anggaran sangat penting untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang untuk perencanaan kegiatan masyarakat, karena anggaran mempengaruhi tingkat kesejahteraan masyarakat dan anggaran tersebut dapat dijadikan sebagai alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Proses penganggaran harus dilaporkan dan dipertanggungjawabkan kebenaran dan kejelasan kepada Pemerintahan Daerah (PP No 71 Tahun 2010).

Salah satu organisasi publik yang menjadikan informasi anggaran dan realisasi sebagai sasaran pencapaian yang akuntabel dan transparan adalah Puskesmas ABC. Puskesmas ABC merupakan puskesmas yang berada di Kota Bandar Lampung. Dalam pengelolaan Puskesmas ABC disesuaikan dengan Peraturan Kementerian Keuangan RI Nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan

Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akruwal Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum dan berdasarkan Peraturan Walikota Bandar Lampung Nomor 14 Tahun 2014 tentang Sistem dan Prosedur Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) Unit Pelaksana Teknis (UPT) Puskesmas Kota Bandar Lampung.

Anggaran yang telah dibuat oleh Puskesmas ABC seperti anggaran biaya operasional harus dilaporkan dan dipertanggungjawabkan kepada Pemerintahan Daerah dengan menggunakan laporan keuangan yang disampaikan ke Dinas Kesehatan Kota Bandar Lampung. Anggaran biaya operasional pada Puskesmas ABC yang terdapat pada laporan realisasi anggaran yaitu biaya pegawai, biaya barang dan jasa, biaya cetak dan penggandaan, biaya jasa layanan lainnya, biaya pemeliharaan, dan biaya administrasi bank. Dalam rencana anggaran yang dibuat oleh Puskesmas ABC biasanya terdapat beberapa anggaran yang realisasinya tidak sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan. Hal ini terjadi karena adanya beberapa biaya operasional tidak terduga/tidak biasa atau diluar anggaran. Sebagai contoh ketika terjadi vaksinasi Covid-19 menyebabkan biaya operasional yang dikeluarkan tidak sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan. Pada tahun 2020 Covid-19 mulai menyebar di Kota Bandar Lampung, sedangkan di tahun 2021 terdapat kegiatan vaksinasi untuk pencegahan Covid-19. Dengan demikian, dibutuhkan analisis untuk mengetahui selisih antara anggaran yang telah dibuat Puskesmas ABC dengan realisasinya, sehingga dapat mengetahui penyebab terjadinya selisih dan nantinya dapat dijadikan acuan sebagai evaluasi dasar penentuan penyusunan anggaran tahun berikutnya dan menjadi evaluasi berbagai jenis pengambilan keputusan.

Merujuk pada penelitian Setiawan (2018) pada Dinas Kesehatan Kabupaten Hulu Sungai Utara (sektor publik) menjelaskan bahwa analisis realisasi anggaran digunakan dalam mengalokasikan anggaran biaya operasional. Analisis ini sangat penting dalam pelaksanaan anggaran biaya operasional untuk mengetahui apakah sudah baik dalam menjalankan anggaran dan telah sesuai dengan yang ditetapkan serta apakah realisasi anggaran biaya teralokasi secara baik. Penelitian lain oleh Hasanah dan Vidiyastutik (2018) bahwa analisis biaya dilakukan untuk mengevaluasi apakah pemerintah daerah telah menggunakan anggaran biaya secara

efektif dan efisien menggunakan analisis varians. Analisis biaya mengetahui secara langsung besarnya selisih anggaran biaya dengan realisasinya. Penulisan tugas akhir ini juga didukung oleh Setiani dan Madila (2019) bahwa dalam menganalisis anggaran realisasi pendapatan dan belanja daerah pada Pemerintahan Kota Cimahi menggunakan analisis varians (selisih). Analisis varians dilakukan dengan cara menghitung selisih antara realisasi dengan yang dianggarkan. Suatu pemerintah dapat dikatakan dengan baik dalam mengelola sumber pemasukannya apabila realisasi sesuai dengan yang dianggarkan.

Berdasarkan latar belakang masalah yang diuraikan, maka penulis tertarik untuk menyusun laporan tugas akhir dengan judul “Analisis Realisasi Anggaran Biaya Operasional Pada Puskesmas ABC”.

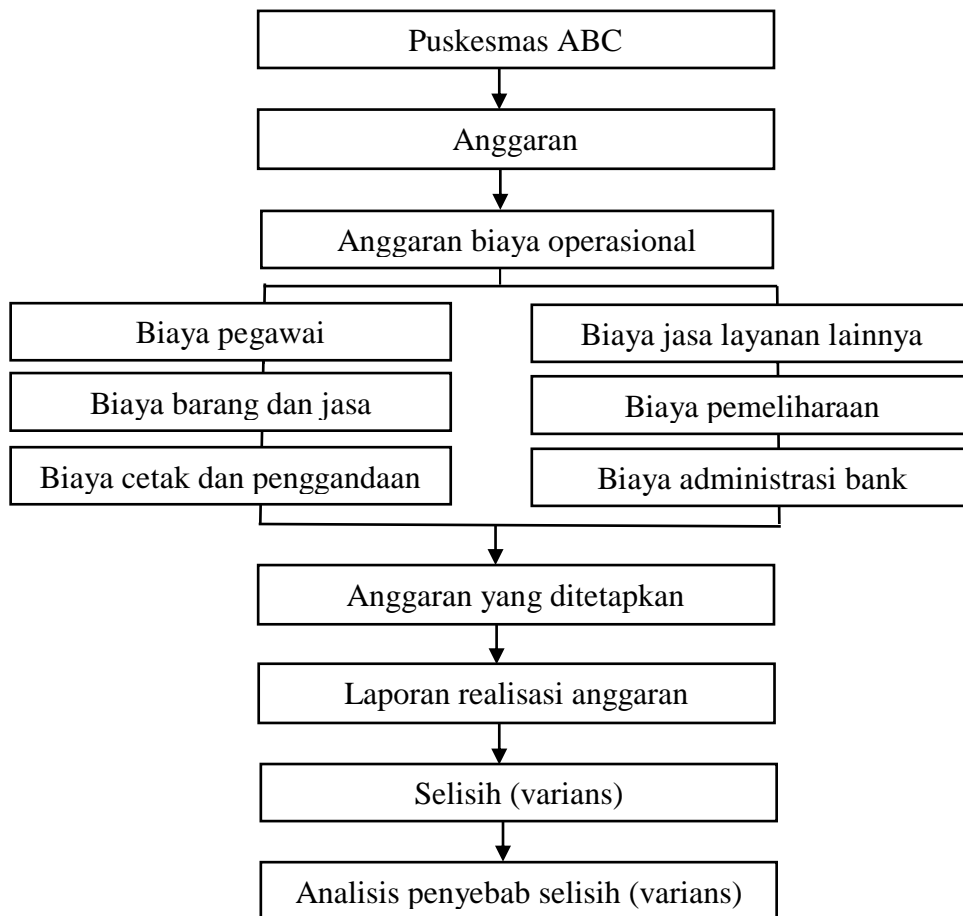
1.2 Tujuan

Laporan tugas akhir ini bertujuan untuk menganalisis realisasi anggaran biaya operasional Puskesmas ABC tahun 2019-2021.

1.3 Kerangka Pemikiran

Puskesmas ABC adalah fasilitas pelayanan kesehatan. Puskesmas ABC berperan penting dalam meningkatkan akses pelayanan kesehatan yang merata di Kota Bandar Lampung. Puskesmas ABC menyusun anggaran guna menjalankan dan meningkatkan layanan masyarakat. Salah satu anggaran yang disusun oleh Puskesmas ABC adalah biaya operasional. Biaya operasional pada Puskesmas ABC merupakan pengeluaran yang dilakukan oleh puskesmas yang bertujuan untuk memperoleh manfaat lebih atas aktivitas yang dilakukan. Biaya operasional pada Puskesmas ABC meliputi biaya pegawai, biaya barang dan jasa, biaya cetak dan penggandaan, biaya jasa layanan lainnya, biaya pemeliharaan, dan biaya administrasi bank. Setelah anggaran disusun dan ditetapkan, Puskesmas ABC harus membuat laporan realisasi anggaran guna menyediakan informasi mengenai realisasi anggaran yang tercapai/tidak tercapai. Dengan membuat laporan realisasi anggaran, Puskesmas ABC dapat membandingkan jumlah anggaran dengan realisasinya pada satu periode, setelah itu dapat menghitung selisih varians antara anggaran dengan realisasinya dan menganalisis penyebab terjadinya varians.

Kerangka pemikiran dalam penulisan laporan tugas akhir dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka pemikiran

1.4 Kontribusi

Laporan tugas akhir ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi:

1. Bagi Puskesmas ABC
Menjadi masukan dan referensi di bidang analisis realisasi anggaran biaya operasional.
2. Bagi penulis
Mengaplikasikan ilmu yang sudah didapatkan di perkuliahan.
3. Bagi pembaca
Menambah wawasan dan referensi dalam penyusunan tugas akhir selanjutnya.

II. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Anggaran

2.1.1 Pengertian anggaran

Menurut Rahayu dan Rachman (2013), anggaran (*budget*) merupakan salah satu bentuk rencana yang biasanya dibuat dalam suatu organisasi. Anggaran merupakan alat bagi manajemen yang memegang peran penting dalam sistem pengendalian manajemen sebuah perusahaan, terutama dalam proses perencanaan (*planning*) dan pengawasan (*controlling*). Anggaran merupakan rencana dari seluruh kegiatan dalam jangka pendek yang dinyatakan dalam unit kuantitatif.

2.1.2 Kegunaan anggaran

Menurut Rahayu dan Rachman (2013), kegunaan dari anggaran yaitu:

- a. Anggaran merupakan alat pedoman kerja (memberikan arahan dan target-target yang harus dicapai) bagi pencapaian sasaran perusahaan.
- b. Anggaran merupakan alat untuk menjamin bahwa setiap pusat pertanggungjawaban dapat berkoordinasi agar aktivitas perusahaan dapat berjalan dengan baik.
- c. Anggaran merupakan alat pengendalian kerja yang dijadikan tolak ukur untuk membandingkan atau menilai (mengevaluasi) realisasi kegiatan perusahaan.

2.1.3 Manfaat anggaran

Menurut Sulistyowati, Farihah, dan Hartadinata (2020), manfaat dari anggaran yaitu:

- a. Meningkatkan motivasi kerja karyawan.
- b. Dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas penggunaan dana atau menghindari pemborosan.
- c. Sebagai alat untuk menilai kinerja karyawan.
- d. Bagian alat komunikasi internal antar tingkatan manajemen.
- e. Anggaran menyediakan informasi tentang perencanaan dan realisasinya.

2.1.4 Keterbatasan anggaran

Menurut Rahayu dan Rachman (2013), keterbatasan anggaran yaitu:

- a. Anggaran tidak dapat memberikan jaminan bahwa kondisi masa depan dapat diprediksi secara akurat sehingga anggaran hanya merupakan estimasi bukan pernyataan fakta.
- b. Anggaran tidak dapat menggantikan praktik-praktik manajemen.
- c. Anggaran didasarkan pada kondisi atau asumsi tertentu sehingga apabila kondisi atau asumsi yang mendasari penyusunan anggaran berubah maka anggaran harus direvisi.
- d. Persiapan dalam anggaran tidak dapat memberikan jaminan kesuksesan.

Di samping adanya keterbatasan anggaran, terdapat pula kondisi dimana anggaran menjadi tidak efektif, hal tersebut dikarenakan sebagai berikut:

- a. Adanya penyimpangan yang tidak dikoreksi dan tidak ada tindak lanjutan.
- b. Komite anggaran tidak turun ke lapangan.
- c. Tidak mengetahui teknik penyusunan anggaran yang benar.
- d. Pimpinan tidak peduli terhadap anggaran.

2.2 Anggaran Publik

2.2.1 Pengertian anggaran publik

Menurut Sujarweni (2019), anggaran sektor publik adalah pertanggungjawaban dari pemegang manajemen organisasi untuk memberikan informasi tentang segala aktivitas dan kegiatan organisasi kepada pihak pemilik organisasi atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan berupa rencana program yang dibiayai dengan uang publik. Menurut *National Committee on Governmental Accounting* (NCGA), saat ini *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), definisi anggaran (*budget*) adalah rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu. Akuntansi manajemen sektor publik salah satunya berperan sebagai pemberi fasilitas terciptanya anggaran. Isi dari anggaran adalah rencana kegiatan dalam suatu periode yang direpresentasikan dalam bentuk rencana pendapatan dan biaya dalam satuan moneter. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang.

Secara singkat anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan:

- a. Berapa biaya-biaya atas rencana yang telah dibuat.
- b. Berapa banyak dan bagaimana cara memperoleh uang untuk mendanai rencana-rencana tersebut.

2.2.2 Karakteristik anggaran publik

Menurut Bastian (2010), karakteristik anggaran publik terdiri dari:

- a. Anggaran yang dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan nonkeuangan.
- b. Anggaran yang umumnya mencakup jangka waktu tertentu, yaitu satu atau beberapa tahun.
- c. Anggaran yang berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang ditetapkan.
- d. Usulan anggaran yang ditelaah dan disetujui oleh pihak berwenang yang lebih tinggi dari penyusun anggaran.
- e. Anggaran yang telah disusun hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

2.2.3 Fungsi anggaran publik

Menurut Sujarweni (2019), anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama yaitu:

- a. Alat perencanaan

Anggaran merupakan alat pengendali manajemen dalam rangka mencapai tujuan. Anggaran sektor publik digunakan untuk merencanakan kegiatan apa saja yang akan dilakukan oleh organisasi sektor publik beserta rincian biaya yang dibutuhkan dan rencana sumber pendapatan yang akan diperoleh organisasi sektor publik. Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan untuk:

- Merumuskan tujuan dan sasaran kebijakan agar sejalan dengan visi, misi dan sasaran yang sudah ditetapkan.
- Merencanakan berbagai program, kegiatan, serta sumber pendapatan.
- Mengalokasikan dana untuk program dan kegiatan yang sudah disusun.
- Menentukan indikator kinerja dan pencapaian strategi.

b. Alat pengendalian

Anggaran berisi rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran organisasi sektor publik, dimaksudkan dengan adanya anggaran, semua bentuk pengeluaran dan pemasukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik. Tanpa adanya anggaran, organisasi sektor publik akan sulit mengendalikan pengeluaran dan pemasukan. Sehingga dapat dikatakan bahwa pimpinan yaitu presiden, menteri, gubernur, bupati dan manajer publik lainnya dapat dikendalikan lewat anggaran. Anggaran sektor publik dapat digunakan untuk mengendalikan kekuasaan eksekutif. Anggaran sebagai alat pengendali manajerial, anggaran ini berfungsi untuk meyakinkan organisasi sektor publik bahwa organisasi mempunyai sumber dana untuk membiayai rencana program-program organisasi. Anggaran sebagai pengendali manajemen organisasi untuk tidak melakukan pemborosan dan bekerja secara efisien tanpa ada korupsi. Pengendalian anggaran publik dapat dilakukan melalui 4 cara:

- Membandingkan kinerja anggaran dengan realisasi.
- Menghitung selisih anggaran.
- Menemukan pos-pos biaya yang dapat dikendalikan dan tidak dapat dikendalikan.
- Merevisi anggaran biaya dan pendapatan untuk tahun berikutnya.

c. Alat kebijakan fiskal

Dengan menggunakan anggaran dapat diketahui bagaimana kebijaksanaan fiskal yang akan dijalankan organisasi sektor publik, dengan demikian akan mudah untuk memprediksi dan mengestimasi ekonomi dan organisasi. Anggaran dapat digunakan untuk mendorong, mengkoordinasi dan memfasilitasi kegiatan ekonomi masyarakat untuk mempercepat pertumbuhan ekonomi.

d. Alat politik

Anggaran dapat digunakan sebagai alat politik yaitu bentuk dokumen politik yang dapat dijadikan komitmen kesepakatan eksekutif dan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Manajer publik dapat

dikatakan gagal dan juga kredibilitas pemerintahan menurun apabila gagal melaksanakan anggaran yang telah disetujui.

e. Alat koordinasi dan komunikasi

Dalam menyusun anggaran dilakukan komunikasi dan koordinasi antar unit kerja. Dalam perencanaan dan pelaksanaan anggaran harus dikomunikasikan ke seluruh bagian organisasi. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja di dalam pencapaian tujuan organisasi.

f. Alat penilaian kinerja

Perencanaan anggaran dan pelaksanaannya akan menjadi penilaian kinerja manajemen organisasi publik. Kinerja manajemen dan pimpinan akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran serta pelaksanaan efisiensi anggaran. Anggaran merupakan alat yang efektif untuk melakukan pengendalian dan penilaian kinerja.

g. Alat motivasi

Anggaran dapat digunakan untuk memberi motivasi bagi pimpinan dan karyawan dalam bekerja secara efektif dan efisien. Dengan membuat anggaran yang tepat dan dapat melaksanakannya sesuai target dan tujuan organisasi, maka manajemen dikatakan mempunyai kinerja yang baik.

h. Alat menciptakan ruang publik

Anggaran publik dapat digunakan sebagai alat untuk menciptakan ruang publik, dimana keberadaan anggaran tidak boleh diabaikan oleh berbagai organisasi sektor publik seperti kabinet, birokrat dan DPR/MPR, maupun masyarakat, LSM, perguruan tinggi dan berbagai organisasi kemasyarakatan lainnya. Beberapa pihak tersebut terlibat secara langsung maupun tidak langsung dalam penganggaran publik. Kelompok masyarakat yang terorganisir juga akan selalu berusaha untuk mempengaruhi besarnya anggaran pemerintah, sedangkan kelompok masyarakat yang tidak terorganisir akan mempercayakan pendapat dan aspirasi melalui proses politik yang ada.

2.2.4 Proses penyusunan anggaran sektor publik

Menurut Sujarweni (2019), penyusunan anggaran dan pelaksanaan anggaran dilakukan dalam satu periode dan merupakan satu rangkaian proses yang saling berkaitan. Adapun proses penyusunan anggaran mempunyai 4 tujuan:

- a. Untuk memberikan bantuan pada organisasi sektor publik agar dapat mencapai tujuan dan meningkatkan koordinasi antar bagian dalam lingkungan.
- b. Untuk membantu menciptakan efisiensi, efektifitas dan asas keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik melalui proses prioritas.
- c. Memungkinkan pemerintah untuk memenuhi prioritas biaya.
- d. Meningkatkan transparansi dan pertanggungjawaban pemegang manajemen organisasi sektor publik.

Menurut Sujarweni (2019), faktor-faktor dominan yang terdapat dalam proses penganggaran adalah:

- a. Tujuan dan target yang akan diraih.
- b. Kepemilikan sumber daya.
- c. Waktu yang dibutuhkan untuk meraih tujuan dan target.
- d. Faktor lain yang mempengaruhi anggaran seperti peraturan baru, inflasi, fluktuasi pasar, bencana alam, dan lain sebagainya.

2.3 Laporan Realisasi Anggaran

2.3.1 Pengertian laporan realisasi anggaran

Laporan realisasi anggaran diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 2. Tujuan laporan realisasi anggaran adalah untuk memberikan informasi tentang realisasi dan anggaran entitas pelaporan secara tersanding. Penyandingan antara anggaran dan realisasinya menunjukkan tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif. Laporan realisasi anggaran disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun (Andayani, 2007).

Menurut Bastian (2010), laporan realisasi anggaran publik adalah proses pelaksanaan segala sesuatu yang telah direncanakan dan dianggarkan oleh organisasi publik. Realisasi anggaran adalah arahan atau pengendalian sistematis atas proses yang mengubah *input* menjadi barang dan jasa. Siklus realisasi anggaran terdiri dari serangkaian kegiatan setelah penganggaran ditetapkan dan dilanjutkan

dengan pelaksanaan anggaran tersebut. Siklus realisasi anggaran dibagi ke dalam 3 tahapan kegiatan yakni persiapan, pelaksanaan, dan penyelesaian.

2.3.2 Manfaat laporan realisasi anggaran

Menurut Halim dan Kusufi (2012), manfaat dari laporan realisasi anggaran yaitu:

- a. Menyediakan informasi mengenai sumber alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi.
- b. Menyediakan informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran.

2.4 Biaya Operasional

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 213/PMK.07/2020 biaya operasi adalah pengeluaran anggaran untuk mendukung kegiatan rutin pemerintah daerah yang memberi manfaat dalam satu periode akuntansi. Menurut Halim dan Kusufi (2012), biaya operasi adalah pengeluaran anggaran untuk kegiatan sehari-hari pemerintah daerah yang memberi manfaat jangka pendek. Kelompok biaya operasi, terdiri atas biaya pegawai, biaya bunga, biaya subsidi, biaya hibah, biaya bantuan sosial, dan biaya bantuan keuangan.

2.5 Analisis Varians Biaya

Menurut Halim dan Kusufi (2012) analisis biaya sangat penting dilakukan untuk mengevaluasi apakah pemerintah daerah telah melakukan anggaran biaya secara ekonomis dan efisien serta sejauh mana pemerintah daerah telah melakukan efisiensi anggaran, menghindari pengeluaran secara tidak perlu dan pengeluaran yang tidak tepat sasaran.

Untuk mengetahui apakah anggaran dengan realisasi terdapat selisih atau varians maka diperlukan perhitungan sebagai berikut:

$$\text{Varians Biaya Operasional} = \text{Realisasi} - \text{Anggaran} \dots\dots\dots (1)$$